Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

7 de novembro de 2013 *

«Fiscalidade — IVA — Diretiva 2006/112/CE — Artigos 73.° e 78.° — Transações imobiliárias efetuadas por pessoas singulares — Qualificação dessas transações como operações tributáveis — Determinação do IVA devido quando as partes nada previram, na altura da celebração do contrato, quanto a esse imposto — Existência ou inexistência de possibilidade de o fornecedor recuperar o IVA junto do adquirente — Consequências»

Nos processos apensos C-249/12 e C-250/12,

que têm por objeto pedidos de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentados pelo Înalta Curte de Casație și Justiție (Roménia), por decisões de 15 de março de 2012, entrados no Tribunal de Justiça em 22 de maio de 2012, nos processos

Corina-Hrisi Tulică

contra

Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (C-249/12),

e

Călin Ion Plavoșin

contra

Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș — Serviciul Soluționare Contestații,

Activitatea de Inspecție Fiscală — Serviciul de Inspecție Fiscală Timiș (C-250/12),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: M. Ilešič, presidente de secção, C. G. Fernlund (relator), A. Ó Caoimh, C. Toader e E. Jarašiūnas, juízes,

advogado-geral: M. Wathelet,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

* Língua do processo: romeno.

vistas as observações apresentadas:

— em representação do Governo romeno, por R.-H. Radu, bem como por R.-M. Giurescu e A.-L. Crişan, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por L. Bouyon e C. Soulay, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»), nomeadamente dos seus artigos 73.° e 78.°

2 Esses pedidos foram apresentados no âmbito de litígios que opõem, respetivamente, C-H. Tulică à Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Agência Nacional da Administração Tributária — Direção-Geral de Tratamento de Reclamações) e C. I. Plavoşin à Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiş — Serviciul Soluționare Contestații (Direção-Geral de Finanças Públicas de Timiş — Serviço de Tratamento de Reclamações), relativamente à determinação do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir («IVA») devido quando as partes nada previram quanto a esse imposto na altura da fixação do preço do bem entregue.

O quadro jurídico

O direito da União

3 O considerando 7 da diretiva IVA tem a seguinte redação:

«O sistema comum do IVA deverá, ainda que as taxas e isenções não sejam completamente harmonizadas, conduzir a uma neutralidade concorrencial, no sentido de que, no território de cada Estado-Membro, os bens e os serviços do mesmo tipo estejam sujeitos à mesma carga fiscal, independentemente da extensão do circuito de produção e de distribuição.»

4 O artigo 1.º dessa diretiva prevê:

«1. A presente diretiva estabelece o sistema comum do [IVA].

2. O princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estádio de tributação.

Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

O sistema comum do IVA é aplicável até ao estádio do comércio a retalho, inclusive.»

5 O artigo 73.º da mesma diretiva dispõe:

«Nas entregas de bens e [nas] prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.° a 77.°, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.»

6 O artigo 78.º da mesma diretiva estabelece:

«O valor tributável inclui os seguintes elementos:

a) Os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos, com exceção do próprio IVA;

b) As despesas acessórias, tais como despesas de comissão, embalagem, transporte e seguro, exigidas pelo fornecedor ao adquirente ou ao destinatário.

Para efeitos da alínea b) do primeiro parágrafo, os Estados-Membros podem considerar despesas acessórias as que sejam objeto de convenção separada.»

O direito romeno

7 No título VI, com a epígrafe «Definição do imposto sobre o valor acrescentado», da Lei n.º 571/2003 sobre o Código Tributário, na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «Código Tributário», o artigo 125.º-A dessa lei, com a epígrafe «Significado de alguns termos e expressões» dispõe:

«(1) Na aceção do presente título, os termos e expressões referidos em seguida têm o seguinte significado:

[...]

5. entende-se por 'valor tributável' a contraprestação das entregas de bens ou das prestações de serviços sujeitas a imposto, das importações sujeitas a imposto ou das aquisições intracomunitárias sujeitas a imposto, efetuada em conformidade com o disposto no Capítulo VII;

[...]»

8 O artigo 137.º do Código Tributário, com a epígrafe «Valor tributável respeitante às entregas de bens e prestações de serviços efetuadas no território nacional», prevê:

«(1) O valor tributável do [IVA] é constituído:

a) no que se refere às entregas de bens e às prestações de serviços (...), por tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do beneficiário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço dessas operações.

[...]

(2) O valor tributável inclui o seguinte:

a) impostos e taxas, sem prejuízo do disposto na lei, com exceção do [IVA];

b) as despesas acessórias, tais como despesas de comissão, embalagem, transporte e seguro exigidas pelo fornecedor/prestador ao adquirente ou ao destinatário da prestação. As despesas faturadas pelo fornecedor de bens ou pelo prestador de serviços ao adquirente, objeto de um contrato separado e relacionadas com os fornecimentos de bens ou com as prestações de serviços em causa, são consideradas despesas acessórias.»

9 O Código Civil, na sua versão aplicável ao litígio no processo principal, prevê:

«Artigo 962.º

Constitui objeto do contrato aquilo a que as partes, ou uma delas, se obrigam.

[...]

Artigo 969.º

Os contratos celebrados nos termos da lei têm força de lei entre as partes contratantes.

Esses contratos podem cessar por mútuo consentimento ou pelas causas previstas na lei.

Artigo 970.º

Os contratos devem ser cumpridos de boa-fé.

Os contratos vinculam não apenas ao que neles é expressamente previsto, mas também a todas as consequências obrigatórias, por sua natureza, segundo a equidade, o costume ou a lei.»

Os litígios nos processos principais e a questão prejudicial

10 C.-H. Tulică e C. I. Plavoşin celebraram numerosos contratos de compra e venda de bens imóveis, a saber, 134 contratos durante o período compreendido entre 2007 e 2008 e 15 contratos no período compreendido entre 2007 e 2009.

11 C.-H. Tulică e C. I. Plavoşin nada previram no que se refere ao IVA, quando da celebração desses contratos de compra e venda.

12 Após as referidas operações terem sido realizadas e na sequência de fiscalizações, a administração tributária verificou que a atividade exercida por C.-H. Tulică e C. I. Plavoşin apresentava as caraterísticas de uma atividade económica.

13 C.-H. Tulică e C. I Plavoşin, por conseguinte, foram qualificados oficiosamente como sujeitos passivos de IVA pela administração tributária, que emitiu avisos de liquidação de imposto à ordem dos interessados, pelos quais exigiu o pagamento do IVA, que por um lado foi calculado mediante a adição do seu montante ao preço convencionado pelas partes contratantes e, por outro, foi acrescido de penalizações por mora.

14 No decurso do processo principal na origem do processo C-249/12, C.-H. Tulică alegou que a prática da administração fiscal que consistia em calcular o IVA mediante a adição do seu montante ao preço convencionado pelas partes contratantes infringia vários princípios do direito, entre os quais figura o princípio da autonomia contratual. O IVA é uma componente do preço e não um elemento que se adicione a este. Não é de forma alguma evidente que o adquirente tenha consentido na compra do

imóvel em causa nas condições preconizadas pela administração tributária. O IVA exigido por esta já não poderia ser recuperado junto do adquirente, pois excederia o objeto do contrato e não poderia ser oposto àquele, quer a título de obrigação contratual quer a título de obrigação jurídica extracontratual.

15 A administração tributária sustenta, baseando-se nas disposições do artigo 137.º do Código Tributário, que para determinar o montante do IVA devido se deve tomar por base de cálculo o preço convencionado entre as partes contratantes.

16 C.-H. Tulică interpôs recurso no Curtea de Apel Bucureşti (Tribunal de Apelação de Bucareste), ao qual este negou provimento.

17 C.-H. Tulică interpôs recurso de cassação do acórdão do Curtea de Apel Bucureşti no Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie (Supremo Tribunal de Cassação e de Justiça).

18 No seu recurso, C.-H. Tulică reiterou, nomeadamente, a sua argumentação extraída do caráter errado da determinação do valor tributável. Em apoio dessa argumentação, invocou os n.ºs 26 e 27 do acórdão de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Colet., p. I-5339).

19 No decurso do processo instaurado no Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie, foi publicada a Decisão Interpretativa n.º 2 da Comissão Tributária Central, de 12 de abril de 2011, no *Monitorul Oficial al României n.º* 278 de 20 de abril de 2011 (a seguir «Decisão Interpretativa n.º 2/2011»). Essa decisão foi adotada pela referida Comissão no exercício do seu papel de uniformização da aplicação da legislação tributária. A referida decisão confirma a abordagem da administração tributária em matéria de determinação do valor tributável em sede de IVA. Tem a seguinte redação:

«[...] no tocante às entregas de construções e de terrenos sujeitas a imposto, o [IVA] cobrado sobre as mesmas é determinado em função da vontade das partes resultante do contrato ou de outros meios de prova produzidos em conformidade com o Despacho n.º 92/2003 do Governo romeno [...]:

a) mediante a aplicação da taxa de IVA à contraprestação da entrega […], no caso de:

   1) as partes terem acordado que o IVA não está incluído na contraprestação da entrega, ou

   2) as partes nada terem acordado sobre o IVA;

b) mediante a aplicação do método do cálculo invertido […], no caso de as partes terem acordado que o IVA está incluído na contraprestação da entrega.»

20 No decurso do processo principal na origem do processo C-250/12, C. I. Plavoşin alegou que a adição do IVA ao montante pago como contrapartida da venda ignorava o objeto do contrato celebrado entre as partes e produzia efeitos contrários ao objetivo visado pelo IVA. Em sua opinião, esse imposto não pode estar a cargo do fornecedor, dado que é, por natureza, um imposto sobre o consumo, que deve ser suportado pelo consumidor final.

21 Segundo C. I. Plavoşin, quando o contrato de compra e venda não contém qualquer menção relativa ao IVA, o imposto devido deve ser aplicado a um montante igual ao preço convencionado entre as partes, a que é deduzido o valor global do IVA, por forma a que o montante pago pelo adquirente cubra tanto o preço devido ao fornecedor como o IVA.

22 A administração tributária invoca a Decisão Interpretativa n.º 2/2011, que confirma a abordagem seguida por essa administração em matéria de cálculo do IVA aplicável.

23 C. I. Plavoşin interpôs recurso para o Curtea de Apel Timişoara (Tribunal de Apelação de Timişoara), que negou provimento ao seu recurso.

24 O interessado interpôs, então, recurso do acórdão proferido no Curtea de Apel Timişoara para o Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie.

25 Esse órgão jurisdicional nutre dúvidas quanto à procedência da Decisão Interpretativa n.º 2/2011, no tocante ao conceito de «contraprestação recebida» e ao alcance dos artigos 73.° e 78.° da diretiva IVA, quando as partes nada previram sobre o IVA, quando da compra e venda. O Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie decidiu, por isso, suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça, em cada um dos processos de que foi chamado a conhecer, a seguinte questão prejudicial:

«No caso de o [fornecedor] ter sido requalificado como sujeito passivo para efeitos de IVA e de a contraprestação (preço) da entrega do bem imóvel ter sido fixada pelas partes, sem nenhuma menção relativa ao IVA, devem os artigos 73.° e 78.° da [diretiva IVA] ser interpretados no sentido de que o valor tributável é constituído:

a) pela contraprestação (preço) da entrega do bem fixada pelas partes, [depois de] deduzida [a] taxa do IVA, ou

b) pela contraprestação (preço) da entrega do bem acordada pelas partes?»

26 Por despacho de 22 de junho de 2012, o presidente do Tribunal de Justiça ordenou a apensação dos processos C-249/12 e C-250/12 para efeitos das fases escrita e oral do processo e do acórdão.

Quanto à questão prejudicial

27 O órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se, à luz do disposto nos artigos 73.° e 78.° da diretiva IVA, no caso de o preço de um bem ter sido determinado pelas partes sem menção do IVA e de o fornecedor do referido bem ser o devedor do IVA sobre a operação tributada, o preço convencionado deverá ser considerado um preço que inclui já o IVA ou como um preço sem IVA, a que deve acrescer esse imposto.

28 Resulta dos elementos dos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe que os recorrentes nos processos principais, fornecedores de bens imóveis, são os devedores do IVA devido sobre as operações tributáveis que realizaram. Resulta igualmente desses elementos que as partes nos contratos em causa nos processos principais nada previram sobre o IVA quando fixaram o preço dos bens imóveis objeto da compra e venda. Em contrapartida, não foi prestada pelo órgão jurisdicional de reenvio nenhuma informação sobre a questão de saber se esses fornecedores dispõem ou não, por força do direito nacional, da possibilidade de recuperar junto dos adquirentes, além do preço convencionado, o IVA exigido pela administração tributária.

29 C.-H. Tulică e C. I. Plavoşin, e a Comissão Europeia, consideram, no essencial, que o IVA é, por natureza, um imposto sobre o consumo, que deve ser suportado pelo consumidor final e não pode, por conseguinte, ficar a cargo do fornecedor. O IVA deverá, portanto, ser uma componente do preço e não um elemento que acresce a este.

30 O Governo romeno entende, no essencial, que para determinar a contraprestação recebida pelo fornecedor, que tem um valor subjetivo, importa reportar-se à vontade das partes e considerar-se que essa contraprestação é constituída pelo montante que o fornecedor pretendia receber e que o adquirente estava disposto a pagar. Esse montante, corresponde, no caso concreto, ao preço fixado no contrato, sem dedução do IVA.

31 O referido governo acrescenta que, se se devesse considerar que a contraprestação era constituída pelo preço do bem entregue, depois de deduzido o montante do IVA, o fornecedor seria beneficiado face aos seus concorrentes, o que seria contrário ao princípio da neutralidade do IVA e poderia favorecer irregularidades como as que os fornecedores em causa nos processos principais cometeram.

32 A esse propósito, importa recordar que resulta dos artigos 1.°, n.º 2, e 73.° da diretiva IVA que o princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço destes e que o valor tributável inclui tudo o que constitui a contraprestação recebida ou a receber pelo fornecedor de bens ou pelo prestador de serviços em relação às operações pretendidas pelo adquirente, destinatário ou por um terceiro. O artigo 78.º dessa diretiva enumera certos elementos que devem ser incluídos no valor tributável. Segundo o artigo 78.º, alínea a), da referida diretiva, o IVA não é deve ser incluído no referido valor.

33 Em conformidade com a norma geral enunciada no artigo 73.º da diretiva IVA, o valor tributável numa entrega de um bem ou numa prestação de um serviço, efetuadas a título oneroso, é constituído pela contraprestação realmente recebida para esse efeito pelo sujeito passivo. Essa contraprestação constitui o valor subjetivo, a saber, realmente recebido, e não um valor estimado segundo critérios objetivos (v., nomeadamente, acórdãos de 5 de fevereiro de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Recueil, p. 445, n.º 13, e de 26 de abril de 2012, Balkan and Sea Properties e Provadinvest, C-621/10 e C-129/11, n.º 43).

34 Essa regra deve ser aplicada em conformidade com o princípio de base da referida diretiva, que reside no facto de o sistema do IVA ter como objetivo onerar unicamente o consumidor final (v., nomeadamente, acórdão Elida Gibbs, já referido, n.º 19, e despacho de 9 de dezembro de 2011, Connoisseur Belgium, C-69/11, n.º 21).

35 Ora, quando um contrato de compra e venda tiver sido celebrado sem menção do IVA, na hipótese de o fornecedor, segundo o direito nacional, não poder recuperar junto do adquirente o IVA posteriormente exigido pela administração fiscal, considerar que a totalidade do preço, sem dedução do IVA, constitui a base a que o IVA se aplica teria a consequência de o IVA onerar esse fornecedor e colidir, portanto, com o princípio de que o IVA é um imposto sobre o consumo, que deve ser suportado pelo consumidor final.

36 Essa tomada em consideração colidiria, por outro lado, com a regra segundo a qual a administração fiscal não poderá cobrar um montante de IVA superior ao que foi recebido pelo sujeito passivo (v., nomeadamente, acórdãos Elida Gibbs, já referido, n.º 24; de 3 de julho de 1997, Goldsmiths, C-330/95, Colet., p. I-3801, n.º 15, e Balkan and Sea Properties e Provadinvest, já referido, n.º 44).

37 Em contrapartida, isso não sucederia se o fornecedor tivesse, segundo o direito nacional, a possibilidade de adicionar ao preço estipulado um suplemento correspondente ao imposto aplicável à operação e de o recuperar junto do adquirente do bem.

38 Além disso, importa sublinhar que uma das caraterísticas essenciais do IVA reside no facto de esse imposto ser exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços em causa. Isso implica que todos os fornecedores contribuem para o pagamento do IVA na mesma proporção face à totalidade do montante recebido pelos bens vendidos.

39 No caso vertente, cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar se o direito romeno dá aos fornecedores a possibilidade de recuperar, junto dos adquirentes, o IVA exigido posteriormente pela administração fiscal.

40 Se dessa verificação vier a resultar que semelhante recuperação não é possível, há que concluir que a diretiva IVA se opõe a uma regra como a enunciada pela Decisão Interpretativa n.º 2/2011.

41 Como o Governo romeno sustenta que uma regra como a que está em causa no processo principal tem o efeito de dissuadir da comissão de irregularidades, importa salientar que todos os Estados-Membros têm competência para tomar todas as medidas legislativas e administrativas adequadas a garantir a cobrança da integralidade do IVA bem como para combater a fraude, e o dever de tomar essas medidas (v., neste sentido, acórdão de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, n.º 25 e jurisprudência referida).

42 Essas medidas não devem, no entanto, ir além do necessário para atingir o objetivo prosseguido (acórdão de 12 de julho de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, n.º 67 e jurisprudência referida). Ora, isso é precisamente o que sucederá com a regra em causa no processo principal, se se verificar que essa regra leva a uma situação em que o IVA onera o fornecedor e não é, por isso, cobrado de uma forma compatível com o princípio de base do sistema do IVA, recordado no n.º 34 do presente acórdão.

43 Face a todas as considerações que antecedem, há que responder à questão submetida que a diretiva IVA, nomeadamente os seus artigos 73.° e 78.°, deve ser interpretada no sentido de que, quando o preço de um bem tenha sido determinado pelas partes sem menção do IVA e o fornecedor do referido bem seja o devedor do IVA devido sobre a operação tributada, e caso o fornecedor não tenha a possibilidade de recuperar junto do adquirente o IVA reclamado pela administração fiscal, se deve considerar que o preço convencionado já inclui o IVA.

Quanto às despesas

44 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

A Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, nomeadamente os seus artigos 73.° e 78.°, deve ser interpretada no sentido de que, quando o preço de um bem tenha sido determinado pelas partes sem menção do imposto sobre o valor acrescentado e o fornecedor do referido bem seja o devedor do imposto sobre o valor acrescentado devido sobre a operação tributada, e caso o fornecedor não tenha a possibilidade de recuperar junto do adquirente o imposto sobre o valor acrescentado reclamado pela administração fiscal, se deve considerar que o preço convencionado já inclui o imposto sobre o valor acrescentado.

Assinaturas